

5. שינויים במבחני התושבות

שינויים מסוימים, שחלקם מרחיקי לכת, חלו במבחני התושבות לגבי יחיד ובמיוחד לגבי תאגיד. מבחן התושבות הינו הציר המרכזי בהפעלת שיטת המיסוי בישראל. ברורה, אפוא, חשיבותן של הגדרות אלו. ננסה לסקור את שינויי הגדרת מושב לגבי יחיד ולגבי תאגיד, תוך סקירת הדיונים הפנימיים שהיו בוועדה.

5.1 שינויים בהגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם

דיוני וועדת רבינוביץ ביחס לשינוי הגדרת חברה היו ערניים ותוססים. בוועדה הועלו הצעות מהצעות שונות לשינוי מבחני השליטה והניהול בעסקי תאגיד. ההצעות לשינוי המבחנים, כולן, לא הגיעו לידי קונצנזוס בוועדה. בסופו של דבר הוחלט להשאיר את השאלה של פרשנות מבחן השליטה והניהול בעסקים כמות שהיא כיום. בין שאר הנושאים נדונה גם שאלת יישום מבחן השליטה והניהול בעסקים, לקביעת מושבן של חברות החזקה פאסיביות, ללא פעילות עסקית¹²³. גם בנקודה זו לא הושג קונצנזוס, ולפיכך אף ביחס לחברות אלו לא שונה מבחן מקום מושב הקיים בפקודה. השאלה של יישום מבחן זה לתאגידים, שאינם בעלי פעילות עסקית, תישאר, אפוא, בעינה, ותמתין להכרעת בתי המשפט¹²⁴.

5.1.1 הגדרת תושב לגבי "חבר בני אדם"

5.1.1.1 עד הרפורמה

¹²³ כיום, מבחן השליטה והניהול נסוב על "עסק" של חברה. לחברת החזקות אין עסק. הוצע, לפיכך, בפרשנות של הח"מ כי מקום מושבה יהיה מקום התאגדותה. מבחן זה שהציע הח"מ מתחזק נוכח החדרתו לדין הישראלי. מאידך גיסא, גישת גב' פרידה ישראלית הינה כי "עסק" בחברה פאסיבית פירושו פעילות החזקה, ודי בכך כדי לעגן בחוק גם לגבי חברה כזו את מבחני השליטה והניהול ב"עסקי" החברה.

¹²⁴ ראו לעיל המחלוקת בין ד"ר אברהם אלתר לגב' פרידה ישראלית ביישום מבחן השליטה והניהול בעסקים לחברת החזקות.

סעיף 1 לפקודת מס הכנסה הגדיר חבר בני אדם כ"תושב ישראל" אם נתקיימו לגביו אחת משתי החלופות הבאות:

(1) חבר הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל; ובלבד שאם הוא רשום כחברה נכרית יראוהו כתושב ישראל רק אם ביקש זאת; ביקש כאמור, לא יוכל לחזור בו לפני תום שלוש שנות מס אלא אם שר האוצר התיר זאת.

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל."

הרפורמה שינתה את החלופה הראשונה בלבד, בעוד החלופה השנייה של שליטה וניהול בישראל נותרה על כנה. שינוי הגדרה זה נבע מהסכמה עם נציגי מס הכנסה שהושגה בישיבה במשרדו של פ. רובין, לפיה די ברישום החברה בישראל בכדי להופכה לתושב ישראל, בתנאי שיינתן פטור לתושב חוק¹²⁵.

5.1.1.2 לאחר הרפורמה

סעיף 1 המתוקן מגדיר תושב ישראל כדלקמן:

"תושב ישראל" או "תושב":

(א) ...

(ב) "לגבי חבר בני-אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל."

¹²⁵ בישיבה בה סוכם התיקון, נכחו מטעם מס הכנסה, בין השאר, פרידה ישראלי, סגנית נציב, וירון שידלו, מנהל יחידת מיסוי בינלאומי. נציין כי בהמשך סטה משרד המשפטים מסיכום זה, והוציא מגדר הצעת החוק, בניגוד לסיכום הנ"ל, את הפטור למשקיעי חוץ שרשמו חברה בישראל (Participation exemption). באחת מישיבותיה האחרונות, שנערכה במשרדו של יאיר רבינוביץ בתחילת יוני, חבר הוועדה פנחס רובין ציין כי היה מבטל את השינוי בהגדרה כליל, נוכח השינוי שהוכנס על-ידי משרד המשפטים, בניגוד לסיכום שהושג על דעת נמ"ה, כאמור לעיל.

5.1.2 חלופה 1: חבר בני אדם שהתאגד בישראל

5.1.2.1 כללי

חלופה חדשה זו - התאגדות בישראל - לא הייתה קיימת בעבר. מבחן ההתאגדות מקובל בעולם במספר מדינות רב. מבחן זה רווח, למשל, בארה"ב, בלגיה, הולנד, בלגיה, שוודיה, שווייץ, קנדה, אוסטרליה, אוסטרליה, ספרד, גרמניה ומדינות נוספות¹²⁶. הוחלט לכן להשתמש בו כאחד המבחנים שעומדים בזכות עצמם ללא צורך ביסודות נוספים¹²⁷. מבחן עצמאי זה אמור היה להיות כפוף לפטור, אותו הבטיחה כאמור הוועדה לחברת תושבי חוץ¹²⁸. לעומת זאת, מבחן הרישום¹²⁹ שנקט עד כה, השונה ממבחן התאגדות¹³⁰, איננו מקובל עוד והוא בוטל.

לאחר הרפורמה, החל מ-1.1.03¹³¹, חבר בני אדם שהואגד בישראל ייחשב באופן אוטומטי כתושב ישראל. פירושו של דבר כי התאגדות בישראל יוצרת מושב קונסטוטוטובי לחברה שנתאגדה כאן. לאור שיטת המיסוי הגלובלית, יוצא כי חברה שנתאגדה בישראל תהיה חייבת במס על כלל הכנסותיה בעולם. דיבידנד שתחלק,

¹²⁶ ראו: 409 (E.T.H. (להלן: *European Tax Handbook* (Juhani Kesti LL.M - ed., 13th ed., IBFD, Amsterdam, 2002); ארה"ב, 677; אנגליה, 653; הולנד, 429; בלגיה, 69; שוודיה, 575; שווייץ, 595; קנדה, 99; אוסטרליה, 51; ספרד, 553; גרמניה, 233.

¹²⁷ כפוף לפטור חברת תושבי חוץ ישראלית, עליו התחייבו חברי הוועדה, כולל כל נציגי נמ"ה. בסופו של דבר הוסר הפטור לחברה שהתאגדה בישראל, אף אם כל בעלי מניותיה הינם תושבי חוץ, בשל "תרגיל" שעשה משרד המשפטים לממשלת ישראל מתוך מה שנציגיו כינו מניעים לאומיים, ובניגוד להמלצות הממשלה. עם זאת, רה"מ בפגישה עם חברי ועדת רבינוביץ באוגוסט/ספטמבר הורה לכבד את החלטות הממשלה. בישיבה הנ"ל עם ועדת רבינוביץ, לאחר שהח"מ העלה בפניו את הסוגיה, הורה רה"מ לחדש הליכי חקיקה לחברת תושבי חוץ.

¹²⁸ כיום לפי הידוע לנו מתכוונת נציבת מס הכנסה, עליה הוטלה המשימה על-ידי רה"מ ושר האוצר לבצע בהקדם האפשרי.
¹²⁹ קיימות, עם זאת, מספר מדינות שעושות שימוש במבחן זה. בהקשר זה ניתן להזכיר למשל את אוסטרליה ואיטליה, גרמניה וצרפת. ראו: E.T.H. (לעיל, הערה 126) 51, 349, 233, 209, בהתאמה.

¹³⁰ נציין כי עצם הרישום איננו התאגדות. כך, לפי ההגדרה הישנה, גם חברה שהואגדה בחו"ל יכלה להירשם בישראל. נראה כי קיום רישום חברה זרה שונה מהליך התאגדות ואיננו מהווה תנאי מספיק כנראה להיות החברה תושבת ישראל מכוח חלופה 1.

¹³¹ על המחלוקת ביחס לתחולת הסעיף על חברות שאוגדו קודם לרישומן ראו להלן. לסוגיה זו השפעות מרחיקות לכת על איגוד חברות מדף קודם ל-31.12.02.

לפי שיטת המיסוי הישראלית, יהיה בעל מקור ישראלי, אף כי בנקודה זו ייתכן שיהיו כללים אחרים לפי דיני מדינות זרות, שיגברו מכוח אמנות מס שישאל צד להן¹³².

הושמטה הדרישה שהייתה בעבר, כי חברה שנרשמה (להבדיל מהואגדה!) תהיה תושבת ישראל רק אם עיקר פעילותה הינו בישראל. הורדה אף האפשרות לבקש מושב ישראלי לחברה נוכרית שנרשמה בישראל. התיקון הנוכחי מהווה הרחבת ההגדרה "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם. לאחר הרפורמה יוצא אפוא, כי כל חבר בני אדם שהואגד בישראל, ייחשב באופן אוטומטי כתושב ישראל, גם אם השליטה והניהול בעסקיו או עיקר פעילותו מחוץ לישראל. לשם שלמות התמונה נציין כי עצם הרישום איננו התאגדות. עם זאת, קיימות שיטות מס לפיהן רישום חברה קיימת זרה הופכת אותה לתושבת מדינת הרישום, כאשר לפי הפיקציה מכונה הליך זה Domestication. כך הדבר, לדוגמה, ב-Delaware בארה"ב, בהולנד ובמדינות נוספות. לפי ההגדרה הישנה בפקודה, גם חברה שאוגדה בחו"ל יכלה להירשם בישראל. נראה כי קיום רישום חברה זרה בישראל כחברה נוכרית, על-פי דיני החברות כאן, שונה מהליך התאגדות, ואיננו מהווה תנאי מספיק כנראה להיות החברה הזרה תושבת ישראל מכוח חלופה 1.

5.1.2.2 רישום חברות קודם ל-1.1.03

לגבי תחולת התיקון על חברות שהואגדו קודם ל-1.1.03 קיימות דעות שונות. השאלה הינה האם חל התיקון להגדרת מושב בחברה רטרואקטיבית. תוקפו של התיקון לפי סעיפים 89 ו-90 לחוק הרפורמה ביחס למושב חברה לפי מקום התאגדות בישראל החל מ-1.1.03. האם חל התיקון גם ביחס לחברות שהתאגדו קודם ל-1.1.03?

לדעתנו, מאחר שמדובר בנורמה מהותית, שמעוגנת בהליך פיזי בעל תוצאות משפטיות קונסטטיטויביות (סטאטוס), הרי לפי כללי פרשנות מקובלים יש לפרש את החוק כך, שיחול אך ורק לגבי חברות שנתאגדו בישראל ב-1.1.03 ואילך. עם זאת, קיימות דעות אחרות המסתמכות על לשון החוק ותחולתו המילולית,

¹³² גם בנאורות שבמדינות העולם, דוגמת הולנד, הגירת חברה שהואגדה בהולנד למדינת אמנה תקפה וגוברת על ההגדרה בדיון הפנימי ההולנדי.

שלכאורה חלה ללא הבחנה גם לגבי חברות חדשות וגם לגבי חברות שנתאגדו קודם ל-1.1.03. לגישתנו, קביעת נורמה חדשה בעלת משקל כה גדול איננה יכולה לחול לגבי חברות זרות שהשליטה והניהול על עסקיהן בחו"ל, גם אם נרשמו והתאגדו בהסתמך על הדין הישן בישראל. לפיכך, הפרשנות הראשונה היא שתתקבל.

5.1.2.3 התאגדות בחו"ל - משקלה לקביעת מקום מושב זר לאחר התיקון

מה משקלה של התאגדות חבר בני אדם בחו"ל בקביעת מיקום מושבו של חבר בני אדם פלוני? לאור התיקון, נראה לנו כי לפי חזקה של הדין הבינלאומי הפרטי, הפך מקום ההתאגדות של חבר בני אדם פלוני כראיה לגיטימית, וכחזקה הניתנת לסתירה, למקום מושבו של אותו חבר בני אדם. יוצא אפוא, כי חברה זרה שהתאגדה בחו"ל, ולא בישראל, שהיא חברת החזקות ואין לה פעילות עסקית, מבחני השליטה והניהול בעסקיה, לפי גישה מסויימת¹³³, אינם רלוונטיים לגבי הכרעת מקום מושבה¹³⁴. חברה כזו תיחשב כתושבת חוץ במקום התאגדותה. מקום ההתאגדות נותר בנסיבות העניין, לפי דעתנו, המבחן היחיד הרלוונטי לפי כללי המשפט הבינלאומי פרטי, שהוחלו אף בדיני מיסים (הלכת רוזין¹³⁵), ולפי מבחן זה הרי מקום התאגדותה הזר ייקבע כי שם גם מקום מושב החברה. נציין, כי הדבר נכון גם אם בעלי המניות היחידים (100%) וחברי מועצת המנהלים (100%) הם תושבי ישראל. הדבר נותן בסיס ודאי לאלפי ישראלים בעלי חברות החזקה זרות הנהנות מהכנסות פאסיביות (ריבית בבנק). במקרה כזה יחולו כללי ה-C.F.C. על החברות (25% מס) והן לא תיחשבנה כתושבות ישראל (36%) המחלקות דיבידנד (25%), ובסה"כ חבות המס תהיה 25% (C.F.C.) ולא 52% מס $[(64 \times 25\%) \times 36\%]$.

¹³³ זו גישת פרידה ישראלי, רוי"ח, עו"ד, סגנית נציב מ"ה, ממונה לעניין מיסוי בינלאומי, כפי שהובעה בהרצאות בפורומים פומביים. לגישתה, עסק כולל גם פעילות החזקות פאסיביות.

¹³⁴ דעת הח"מ, כאמור לעיל, היא כי בהיעדר פעילות עסקית אין מקום לתחולת מבחני שליטה וניהול בעסקי חברה פלונית לקביעת מקום מושבה.

¹³⁵ הלכות רוזין (ע"א 418/86 עו"ד שרגא רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף-תל-אביב, פ"ד מג(1) 837), מפי השופט שמגר, ואמסטרדם (בג"ץ 279/51 חיים הרץ אמסטרדם ואח' נ' שר האוצר, פ"ד ו(2) 945) (להלן: עניין אמסטרדם) מפי הנשיא דאז, השופט שמעון אגרנט - החילו את המשפט הבינלאומי הפרטי גם בדיני המס.

בהקשר זה ראוי גם להביא את גישתה של סגנית הנציב פרידה ישראלי, כפי שבוטאה במספר ימי עיון בנושא הרפורמה. לפי גישה זו שליטה וניהול בעסקי חברה פלונית (חלופה 2, להלן), פירושה גם שליטה וניהול בהחזקות או בהכנסות פאסיביות. לפי פרשנותה, עסק הינו לרבות החזקה של מניות או הכנסות פאסיביות, וזאת כפרשנות מיוחדת לעניין הגדרת "תושב" ביחס למבחן השליטה והניהול בעסקים. ספק בעינינו אם יש בסיס פרשני לגיטימי, או עיגון לשוני מילולי לגישה זו. עם זאת, אין זה מן הנמנע שבית משפט בישראל יאמץ את גישת פ. ישראלי.

5.1.3 חלופה 2: שליטה וניהול של חברה בישראל

כאמור, גם לאחר חקיקת הרפורמה, החלופה השנייה של הגדרת "שליטה וניהול" בישראל של הגדרת תושב בחבר בני אדם תיוותר על כנה. משמעות חלופה זו היא שחברה, שהתאגדה ונרשמה בחו"ל, עשויה להיחשב כתושבת ישראל לצורכי חבות במס, גם אם רק השליטה והניהול על עסקיה הינם בישראל, אך מקום רישומה והתאגדותה היו בחו"ל.

מבחן השליטה והניהול בעסקים בוחן את מקום הפעלת השליטה והניהול היומיומיים על החברה; מקום קבלת ההחלטות העסקיות החשובות, ומקום התכנסות הדירקטוריון. לאחרונה, פרסמה נציבות מס הכנסה חוזר המפרט את הסממנים הנבדקים על-ידי רשויות המס ובהם, בין היתר, גם מסמכי ההתאגדות של החברה, פרוטוקולים משיבות דירקטוריון, פרטים אודות בעלי מניות, עובדים, חשבונות בנק, הסכמי התקשרות עם נותני שירותים, מקום החזקת ספרי החשבונות ועוד¹³⁶.

הפקודה אינה מגדירה ניהול ושליטה בעסקים מהם. בהיעדר הגדרה, התעוררו מחלוקות הן באשר למשמעות המונחים והן באשר לשילוב בין המבחנים, קרי: האם מדובר בתנאים מצטברים אם לאו. בעניין המונח

¹³⁶ ראו חוזר מס הכנסה 4/2002, "קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול", מיסים ט/2 (תשס"ב) ג-6. החוזר עצמו מבוסס על ניסיון רב שנצבר בשנתיים האחרונות במחלקה למיסוי בינלאומי, שעסקה במיסוי הכנסות בחו"ל של חברות ישראליות או חברות זרות בשליטת תושבי ישראל.

"שליטה וניהול" בעסקים קיימות אסמכתאות שונות¹³⁷. רובן מבוססת על הפסיקה האנגלית, לפיה יש לראות את שני המונחים כמכלול אחד המלמד על מרכז העניינים של החברה¹³⁸. מקצתן, מעדיפות הגישות את החלוקה לשני מבחנים של "השליטה" (בעלות במניות) וה"ניהול" (מקום כינוס מועצת המנהלים או הניהול בפועל של עסקי החברה)¹³⁹. לפי הגישה השנייה, אם מתקיים יסוד השליטה מישראל, אך לא מתקיים יסוד הניהול מישראל - לא קמה חבות במס בישראל.

להלן נפרט את הגישות השונות בעניין.

5.1.3.1 הגישה הראשונה - מבחן יחיד

גישה זו דוגלת במבחן אחד לשליטה וניהול, במרכזו נבחנת סוגיית המיקום של השליטה בפועל בעסקי החברה, במישור של קביעת מדיניות ניהולית, עסקית וקבלת החלטות אסטרטגיות.

מקור גישה זו הוא, כאמור, בפסיקה האנגלית¹⁴⁰.

הגישה האמורה אומצה על-ידי נציבות מס הכנסה¹⁴¹, וכן על-ידי מספר מלומדים¹⁴².

¹³⁷ ראו סקירת פסיקה להלן.

¹³⁸ ראו להלן.

¹³⁹ ראו להלן.

¹⁴⁰ ראו בעיקר: 5 T.C. 198 (1906) *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe*. בפסק דין מנחה זה דובר בחברה, שריכזה בידה את השליטה בסינדיקט היהלומים העולמי, אשר רוב נכסיה (מכרות יהלומים) מרוכזים בדרום-אפריקה, כאשר מנהליה וכינוס מועצת המנהלים היו באנגליה. החברה נרשמה בדרא"פ, שם היה משרדה הרשום ופנקס בעלי מניותיה, ושם נערכו אף אסיפות של בעלי מניות. נקבע כי מקום כינוס מועצת המנהלים ומקום הפעלת סמכויות הניהול העליונות (Central Management and Control) הם הקובעים את מרכז השליטה והניהול ומיקומו. פסק הדין *Stanley v. The Egyptian Delta Land* (1908) 5 T.C. 358 - *Gramophone Typewriter Ltd*. המשפך מגמה זו. נקבע כי החזקת מניות, ככזו, אין משום הקניית שליטה וניהול בעסקי החברה. חיזוק למבחן הניהול והשליטה כמבחן אחד ניתן למצוא גם בפסק דין *Investment Co. Ltd. v. Todd*, 1929 A.C. 1 וממנה אף פעלה מועצת המנהלים, מאידך, משרדה הרשום היה בלונדון. נקבע כי הניהול והשליטה בחברה התנהלו מחוץ לאנגליה. סטייה מסוימת מהגישה האמורה, הדוגלת במיקום השליטה והניהול במקום בו מפעילה מועצת המנהלים את סמכויותיה, מצויה בפסק דין 1 K.B. 152 (1928) *Swedish Central Rail Co. v. Thompson*. במקרה כזה נדון עניינה של חברה שנתאגדה ומשרדה הרשום היה באנגליה, כמו גם ספרי בעלי המניות, שם שהה ופעל מזכיר החברה, ושם נעשתה הביקורת על ספריה ודו"חותיה. לעומת זאת, אסיפות מועצת מנהלים ואסיפות בעלי המניות נתקיימו בשוודיה, שם נתקבלו החלטות בדבר חלוקת דיבידנד. נקבע כי ייתכן שלחברה יהיו שני מקומות מושב, מאחר שעסקיה מתנהלים בשתי המדינות גם יחד. לצורכי המס האנגלי די בכך שהחברה תושבת אנגליה. פסק דין זה זכה לביקורת וצומצם לנסיבותיו העובדתיות המיוחדות. לעיון נוסף ראו 6 T.C. 163 *American Thread Company v. Joyce*; וכן אמנון רפאל ודוד אפרתי, "מקום מושב החברה לצורכי מס", הפרקליט כ"ט 573, עמ' 583-584.

5.1.3.2 הגישה השנייה - שני מבחנים מצטברים: שליטה, ניהול

הגישה השנייה דוגלת כאמור בחלוקה לשני מבחנים מצטברים כדלקמן: האחד, מבחן השליטה, לפיו יש לבדוק מהו מקום רישום החברה ומהו המקום בו נמצאים משרדי החברה; השני, מבחן הניהול, לפיו יש לבדוק היכן מבוצע בפועל ניהול החברה, היכן מתקבלות ההחלטות לגבי דרכי החברה, מהיכן מבוצעות עסקאות החברה וכיו"ב. גישה זו מקלה כאמור עם הנישום שכן דורשת את יסוד השליטה בנוסף¹⁴¹; משמע, אם מתקיים יסוד השליטה מישראל, אך לא מתקיים יסוד הניהול מישראל - החברה לא תיחשב כתושב ישראל מכוח חלופה זו.

¹⁴¹ על-פי גישת רשויות המס מדובר במבחן אחד ויחיד של שליטה וניהול, ועיקרו מקום כינוס מועצת המנהלים או המקום בו קיימת השליטה בפועל בעסקי החברה, ברמה של ניהול שוטף וקביעת מדיניות ניהולית ועסקית. שלטונות המס מדגישים כי שאלת השליטה והניהול בחברה היא בעיקרה שאלה עובדתית, וההכרעה בכל מקרה ומקרה תיפול על-פי נסיבותיו המיוחדות והמשקל שניתן לכל עובדה רלוונטית. וכך נאמר בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק):

"התנאי לפי מבחן זה הינו, שהשליטה בעסקי ה"חבר" וניהולם נעשים בישראל. המבחן הינו אחד - מבחן של שליטה וניהול. אין צורך בקיום שליטה במניות וכן ניהול של ה"חבר" על-מנת שיתקיים מבחן זה, אלא די בכך שהשליטה במובן הניהול היומיומי או קביעת המדיניות העסקית נעשית בישראל על-מנת שה"חבר" יהיה תושב ישראל. במקרה זה, מתמצים השליטה והניהול במושג אחד של שליטה וניהול בפועל. לדוגמה: חברות בחו"ל שיש להן זיקה לתאגידים פיננסיים בישראל ואתם תאגידים ישראלים מכתבים להם את מדיניותן העסקית. במקרה כזה, אפילו מצויים ההנהלה ובעלי המניות בחו"ל, ייחשבו החברות לחברות שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל ולכן יש לראות בהן תושבות ישראל." (שם, א-11).

ראו גם חוזר מס הכנסה 4/2002 (לעיל, הערה 136).

¹⁴² ראו, למשל, בועז נהיר, "גביית מס מחברות זרות", רל"מ 57, 25, המצדד בגישה לפיה, מבחן "השליטה והניהול" הינו מבחן אחד של מקום כינוס מועצת המנהלים או מקום קביעת המדיניות העסקית של החברה; שרה שביד-גלעדי, "מיסוי הכנסה מפעילויות של חברות ישראליות בחו"ל", רל"מ ט"ז 7, 11, הסוברת כי "מדובר במרכז השליטה והניהול בדרג העליון, לקביעת המדיניות הכוללת של החברה והפיקוח העליון על פעולותיה והכוונתן"; לשיטתה, המילה "שליטה" מתאימה, משום שהכוונה היא ל"שליטה בעניינים", הכוללת גם פיקוח, וכשהיא נסמכת למילה "ניהולם", שניהם יחד מבטאים את הסמכות העליונה של החברה; זילבר, בספרו מיסוי בינלאומי, דין ותכנון מס בישראל (לעיל, הערה 88), 167, סובר, כך נראה, שמבחן השליטה והניהול הוא מבחן אחד, ואיננו מבחן כפול המציב שני תנאים.

¹⁴³ גישה זו נקבעה, אגב אורחא, בעמ"ה 130/90 סולל בונה ארצות חוץ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים ח/2, ה-74 (להלן: עניין סולל בונה). אולם אין לראות בכך משום הלכה מחייבת: ראשית, מדובר באמרת אגב בלבד. שנית, פסק דין זה עוסק בשאלת חיוב היטל רכוש ולא בחיוב במס הכנסה. את הגישה הזו מאמץ אף המלומד יצחק הדרי במאמרו "מיסוי ישראלי על הכנסות מחברות בת בחו"ל", הפרקליט ל"ג 92, עמ' 94. במאמר זה מביע פרופ' הדרי דעה לפיה יש לבחון את מקום השליטה פורמלית/משפטית, ובנפרד, את מקום ניהול העסקים היום יומי. גם דב נייגר במאמרו "סוגיות מיוחדות בהיבט טריטוריאלי של שיטת המס", מיסים א/1, עמ' א-16, א-19, מפרש את לשון החוק כמצביעה על מבחן השליטה והניהול ככולל שני אלמנטים נפרדים. ראו גם מאמרו של הרי קירש בנושא, "הערות בעניין שליטה או ניהול בעקבות פסק דין 'סולל בונה'", מיסים ח/3 (תשנ"ד) א-80; וכן חוזר מ"ה 4/2002 (לעיל, הערה 136).

בשל ריבוי הדעות בדבר פרשנות מבחן השליטה והניהול, ובשל כך שהנושא טרם הובהר בפסיקה, יש להתבסס על העמדה המחמירה מבין השתיים, היא העמדה הראשונה. מה גם שזו, כאמור לעיל, עמדת נציבות מס הכנסה¹⁴⁴.

5.1.3.3 אמות המידה לקביעת מקום השליטה והניהול - נציבות מס הכנסה¹⁴⁵

מקום בו תושב ישראל מאגד חברה במדינה זרה, יש לבחון את המאפיינים הבאים בבואנו לקבוע אם חברה זו תיחשב כתושבת ישראל לעניין סעיף 1 לפקודה:

א. היכן מתנהלים הליכי קבלת החלטות המהותיות בחברות הזרות בכללותם - היכן צמח הצורך לקבל החלטה, היכן נבדקו האלטרנטיבות, היכן בוצעו עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת החלטה, והיכן התייעצו בגורמים מקצועיים.

ב. היכן מתקבלות החלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי - החלטות בדבר מימון הפעילות השוטפת, החלטות בדבר מימון עסקה ספציפית ובפרט כאשר נדרשת החלטה בדבר ערבויות, השקעות במגזרי פעילות חדשים והשקעות מהותיות.

ג. מיהו הגורם המוסמך אשר מקבל את החלטות בפועל ומפעיל את שיקול הדעת - בדרך כלל מדובר בדירקטוריון.

ד. מקום קבלת החלטות על-ידי הגורם המוסמך - אינו משמש עוד מבחן מכריע, שכן הוא מייצג אך ורק את סופו של תהליך קבלת החלטות.

ה. קיום חוזי ניהול עם גופים חיצוניים (חברות ניהול) אשר יכולים להצביע על מקום ניהול העסק.

¹⁴⁴ ראוי לציין כי ככל הנראה מקבלת נציבות מס הכנסה את מבחן המושב במקרה של אמנות מס, במדינה זרה, גם ביחס לחברה שהתאגדה בישראל, מכוח ההכרה בכוחה העדיף של האמנה. מבחני האמנה קובעים את מבחן הניהול הממשי כבסיס לתושבות חברה, ורק מיעוטן בדרגה נדחית את מבחן הרישום.

¹⁴⁵ האמור מבוסס על חוזר בנושא שהוצא על-ידי נמ"ה, לעיל, הערה 136.

1. קריטריונים נוספים - מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, אופן ההצגה בספרים, מקום ההתקשרות עם ספקים ומקום קבלת השירות, מקום היועצים (לדוגמה: עו"ד ורו"ח), מקום גיוס עובדים בכירים, מקום מירב הקשרים העסקיים המהותיים, מקום תושבות חברי הדירקטוריון, מקום הניהול השוטף התפעולי, מקום ניהול חשבונות הבנק ועוד.

5.1.3.4 חברות החזקה שנתאגדו בחו"ל¹⁴⁶

חברות החזקה הן חברות אשר אינן מבצעות פעילות עסקית. בדרך כלל חברות אלו נהנות מהכנסות בגין השקעה, אם בנדל"ן ואם בחברות אחרות (השקעות הון במניות, בחברות בת). מסיבה זו המבחן הדומיננטי לחברות אלו הוא מבחן השליטה. יש לבחון את המקור של המדיניות האסטרטגית של העסק או של החברה הנבדקת. במקרה בו תאגיד נמצא במדינה שונה מהמדינות שבהן נמצאות החברות הבנות, יש לבחון את מידת ההשפעה שיש לחברת האם על קבלת ההחלטות הניהוליות של החברות הבנות¹⁴⁷. ככל שנמצא שלחברת האם יש השפעה גדולה יותר על ההחלטות שמתקבלות בחברות הבנות, הרי שהשליטה של החברות מתבצעת על-ידי חברת האם. בכל מקרה של מבנה חברות יש לבחון את מידת האוטונומיה שקיימת בפועל להנהלות החברות הבנות בכל הנוגע להחלטות אסטרטגיות בתחומים שונים כגון: השקעות, ייצור ושיווק ועוד¹⁴⁸.

5.2 שינויים בהגדרת "תושב ישראל" לגבי יחיד

5.2.1 הגדרת תושב לגבי יחיד

¹⁴⁶ ראו הדין לעיל ביחס למקום מושב חברות החזקה על-פי גישת פרידה ישראלי מנמ"ה והח"מ. הגישה המובאת כאן הינה גישת נמ"ה שאיננה משקפת בהכרח את המחברים או את פסיקת בתי המשפט בארץ ובעולם.

¹⁴⁷ ראו: *Bullock v. United construction Co.Ltd* (1959) 38 T.C. 712. בפסק דין זה נקבע כי חברות בת של חברה אנגלית הינן תושבות אנגליה, למרות שנאסר בתקנותיהן על כינוס מועצות המנהלים באנגליה, וזאת מאחר שהשליטה והניהול בהן הועתקו בפועל לחברת האם.

¹⁴⁸ גישה זו איננה מקובלת בכל העולם.

5.2.1.1 עד הרפורמה

סעיף 1 לפקודה הגדיר "תושב ישראל" או "תושב" לגבי יחיד כדלקמן:

"היושב בישראל ואינו נעדר ממנה אלא העדדי-ארעי, שהם לדעת פקיד השומה

סבירים..."

הגדרה כללית ורחבה זו יצרה אי ודאות¹⁴⁹, הן מבחינת הנישומים והן מבחינת בתי המשפט¹⁵⁰. עם זאת, בפועל נקבע מבחן "מרכז החיים" כמבחן מהותי על-ידי בתי המשפט¹⁵¹ ונציבות מס הכנסה¹⁵². לשונה המילולי של

¹⁴⁹ אין בנמצא אף חזקה משפטית ראייתית שתקל על קביעת קיומו במקרים שונים.
¹⁵⁰ לפסיקה בעבר בנושא קביעת מקום המושב של יחיד, ראו, באופן כללי, עמ"ה 57/49 בעל בית נ' פ"ש צפון-תל-אביב, קפ"ד ג(3); עמ"ה 58/57 נישום נ' פ"ש ירושלים, קפ"ד ג(4) 322; ע"א 308/57 פ"ש תל-אביב צפון נ' שבתאי מנחם וערעור נגדי פ"ד יב(2) 881; עמ"ה 834/57 נישום נ' פ"ש רמת-גן קפ"ד ג(4) 168; ע"א 194/58 גבאי נ' פ"ש ר"ג, קפ"ד ג(4) 1258; עמ"ה 57/58 נישום נ' פ"ש ירושלים, קפ"ד ג(6) 322; עמ"ה 934/59 סטודנט נ' פ"ש נתניה, פ"מ כג 260 (להלן: עניין סטודנט); וראו גם עמ"ה 1209/66 לב נ' פ"ש כפר-סבא, קפ"ד ה(6) 49.

¹⁵¹ ראו עמ"ה 300/91 משה ורבקה רז נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים 1/11-ה (להלן: עניין משה ורבקה רז); עמ"ה 2004/98, עמ"ה 5048/97 גונן נ' פקיד שומה חיפה, מיסים 1/14-ה (להלן: עניין גונן). בפסק-דין זה חזר בית המשפט על שני הקריטריונים העיקריים לבדיקה היכן מצוי מרכז חייו של אדם: האחד פיזי - היכן מצויות מירב הזיקות של האדם. השני, סובייקטיבי - מה הייתה כוונתו של האדם והיכן הוא רואה את מרכז חייו של אדם. פסק הדין אימץ אף הוא את מבחן מרכז החיים, תוך שהוא שם דגש על מספר אמות מידה ספציפיות, שיש בהן כדי להעיד על מקום מרכז חייו של אדם: מקום מושבם של בני המשפחה, ימי השחייה בישראל, קבלת שכר ממעביד זר, האם בבעלות היחיד חברות בישראל והאם הוא מנהלן של חברות ישראליות, עשיית פעולות לקבלת אזרחות או גרין קארד וכיוצא באלה קריטריונים רלוונטיים. להרחבת היריעה בנושא הדין שחל עובר לתיקון 132 לפקודה ראו מאמרו של אבי גורמן, "מיהו תושב ישראל - בעקבות פסק דין אריה גונן", מיסים 1/14-א (תשס"ב) 109-121. לאימוץ המבחן בפסיקה בעולם ראו למשל:

France/Netherlands July 10 1992 Lyon CAA (Cour Administrative d'Appel, No. 90.183) International Tax Treaties OECD, Income Art 4. p. 18.5049 (I.T.T - להלן).

France/Spain April 28 1992 Dijon CAA (Cour Administrative d'Appel, No. 88-010) I.T.T Art 4. p. 18.5047.

ראו החב"ק (1989), א. אלטר, ז. פלדמן עורכים) בעמ"א-11: ¹⁵²

"המבחן המכריע לקביעת מקום מושב הינו מקום שבו נמצא מרכז חייו של היחיד. מבחן זה נגזר מהמקום שבו נמצא האדם במונח הפיסי, אך יש להתחשב גם במקום שבו היה משפחתו, במיקום בית המשפחה, במיקום רכושו, במקומות-המושב של ילדיו. אין רשימה זו רשימה סגורה ויש להתחשב בכל מבחן רלוונטי נוסף. מקום שבו כלל המבחנים מצביע לעבר ישראל, הרי שלמרות היות האדם בחו"ל, הוא ייחשב לתושב ישראל. עובדת שהותו של אדם מחוץ לישראל במשך יותר מחצי שנה, ואפילו כמה שנים, אין בה משום שלילת מעמדו כתושב ישראל, אלא בכפוף למבחנים לעיל, כך, לדוגמה, יחיד ישראלי השוהה בחו"ל למטרות ריפוי, לימודים או מטעם מעביד ישראלי ייחשב בדרך כלל תושב ישראל."

ההגדרה בפקודה נזנח, אך מהות הפרשנות נותר ככל הנראה בעינו¹⁵³. החב"ק נוקט בעיקר במבחן מקום הימצאו הפיסי של אדם, שכנראה גם הינו המבחן המוביל לפי ההגדרה החדשה.

מבחן מרכז החיים הינו מבחן גמיש ומשתנה ממדינה למדינה, מזמן לזמן, ומנושא משפטי אחד לשני¹⁵⁴. מבחן מרכז החיים תואם את המאה ה-21 המאופיינת בגלובליזציה, ניידות במקומות העבודה, הקלות בהגירה לעומת המאות ה-19 וה-20, תחבורה מהירה וזולה, אחידות הכשרת בעלי מקצוע בכל מדינות העולם (טכנאי מחשבים, לדוגמה), חקיקה בינלאומית אחידה המאפשרת עבודה בכל מדינות העולם העובדות לפי אותו תקן. הקידמה הפכה מסגרות חברתיות, משפחתיות ומדיניות למסגרות חיים מובילות ומשתנות. מגמה זו באה לידי ביטוי בקלות פרוק המסגרות המשפחתיות, גידול במספר משפחות יחידים, מספר רב של הורים ללא ילדים, ומסגרות משפחתיות מקבילות¹⁵⁵.

כתוצאה מקלות וניידות זו המקובלת במאה ה-21, שינו רוב מדינות העולם את הגדרת המושב לבסיס נוכחות. נוכחות מהותית, נוכחות לפי מבחן ימים, תושבות ארעית וכיו"ב. מבחן הדומיסיל (Domicile), שהינו קשר בין יחיד למדינה שנוצר עם לידתו וקשה לנתקו, נזנח כמעט לחלוטין - אפילו באנגליה, מדינת מקורו - ונתרו מבחנים כלכליים המעידים על קשר של היחיד למדינה. מבחנים אלה מבוססים יותר על מבחני זמן שהות, מאשר מבחני קשר חברתי שערכם ירד לצורך דיני המס.

מבחן מרכז החיים נקבע ונדון בשורה ארוכה של פסקי דין בארץ ובחו"ל¹⁵⁶. לפי מבחן זה, יחיד ייחשב כ"תושב ישראל" אם "מרכז חייו" בישראל. מבחן זה נגזר מהמקום בו נמצא האדם במובן הפיסי (תקופת שהותו בארץ). בנוסף, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר: מקום ביתו

¹⁵³ גם החב"ק (לעיל, הערה 152) נוקט במבחן מרכז חיים כמבחן מוביל לגבי ההגדרה הישנה.

¹⁵⁴ מבחן זה מקובל אף כמבחן להגדרת מקום מושבו של אדם במספר חוקים אזרחיים מרכזיים אחרים בישראל. ראו למשל: חוק הירושה, תשכ"ה-1965, חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב-1962 וחוק שיפוט בתי דין רבניים (נישואין וגירושין), תשי"ג-1963, ס"ח 165.

¹⁵⁵ ראו גם אלבין טופלר, "הלם העתיד" (חלק שני "ארעיות", פרק חמישי "מקומות - סוג חדש של נוודים") (עם עובד, תשל"ג), 45 ואילך.

¹⁵⁶ ראו, למשל, את פרשת רז ופרשת גונן (לעיל, הערה 151).

הקבוע¹⁵⁷, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו¹⁵⁸, מקום עיסוקו הרגיל ומקום העסקתו הקבוע¹⁵⁹, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו, ומקום פעילותו בארגונים, איגודים ומוסדות שונים. ניתן להיעזר בשאלה האם פנה לקבלת אזרחות/אישור שהיית קבע במדינה אליה עבר (גרין קארד בארה"ב וכו')¹⁶⁰. אין מעמדו של אדם לצורך חוקי ההגירה לישראל בגדר ראייה חותכת לשם קביעת מעמדו לעניין מס הכנסה¹⁶¹. מכל מקום, אין לראות ברשימה זו רשימה סגורה, יש להתחשב בכל מבחן רלוונטי נוסף¹⁶².

בפסק-דין גונן¹⁶³ נקבעו שני קריטריונים עיקריים לבדיקה היכן מצוי מרכז חייו של אדם, האחד פיזי: היכן מצויות מירב הזיקות של האדם; השני, סובייקטיבי: מה הייתה כוונתו של האדם והיכן הוא רואה את מרכז חייו. למעשה, פסק הדין אימץ אף הוא את מבחן מרכז החיים, תוך שהוא שם דגש על מספר נקודות ספציפיות, שיש בהן כדי להעיד על מקום מרכז חייו של אדם (מקום מושבם של בני המשפחה, ימי השהייה בישראל, קבלת שכר ממעביד זה, האם בבעלות היחיד חברות בישראל והאם הוא מנהלן של חברות ישראליות, עשיית פעולות לקבלת אזרחות או גרין קארד). פסק דין זה אינו משנה את ההלכה לעניין קביעת תושבות יחיד בדין הישראלי, כי אם מחדד את הקריטריונים תוך שימת דגש על מספר נקודות ספציפיות שהיו רלוונטיות בנסיבות פסק הדין.

¹⁵⁷ עניין סטודנט (לעיל, הערה 150), 261. באותו מקרה סטודנט נעדר בשל לימודיו בחו"ל. בגין דירה, שנותרה בבעלותו במהלך התקופה, הוחלט כי היה תושב הארץ לצורכי מס הכנסה; וראו גם עמ"ה 57/49 בעל בית נ' פ"ש צפון תל-אביב, קפ"ד ג(3) 78, עמ' 80, שם קבע השופט לובנברג כדלקמן:

"יש ישיבתו של אדם בישראל איננה נבחנת אך ורק במספר הימים בהם הוא יושב בארץ לעומת הימים בהם היה נעדר ממנה. צריך לראות את כל התמונה כולה, לרבות השאלה איפה נמצא ביתו של הנישום";

כן ראו ע"א 308/57 פ"ש, תל-אביב צפון נ' שבתאי מנחם וערעור נגדי, פ"ד יב(2) 881; ע"א 194/58 גבאי נ' פ"ש ר"ג, קפ"ד ג(4) 1258. עמ"ה 57/58 נישום נ' פ"ש ירושלים, קפ"ד ג(6) 322, שם נקבע כי

"מעצם ההחזקה ברכוש בישראל כשלעצמה לא ניתן להסיק אוטומטית על היות הנישום תושב."

עמ"ה לב נ' פ"ש כפר-סבא, קפ"ד ה(6) 49, עמ' 60; שם הושם דגש על היות הורי הנישומים תושבים.

עניין גונן (לעיל, הערה 151).

¹⁶⁰ עניין משה ורבקה רז (לעיל, הערה 151); שם כבוד השופט פלפל קבע כדלקמן:

"יש להתחשב כמו"כ בעובדה שבני הזוג קיבלו החל משנת 1971 מעמד של תושב קבוע בארה"ב, ובשנים 1977 ו-1978

אף קיבלו אזרחות של מדינה זו."

¹⁶¹ עמ"ה 834/57 נישום נ' פ"ש רמת-גן, קפ"ד ג(4) 168.

¹⁶² בעמ"ה 58/57 נישום נ' פ"ש ירושלים, קפ"ד ג(4) 322; ביהמ"ש חזר על חשיבות אלמנט הכוונה בקביעת מקום התושבות כפי שנקבע בעניין משה ורבקה רז (לעיל, הערה 151). בפסק דין אחרון זה נקבע כי למרכיב הכוונה יש ללא ספק, כטענת ב"כ המערער, חשיבות רבה לשאלת מקום המושב הקבוע (בג"ץ 296/80 בוקובה נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (1) 492):

"בבדיקה היכן מצוי מרכז חייו של אדם, יש להביא בחשבון שני קריטריונים, האחד פיזי: היכן מצויות מירב הזיקות של

האדם, והשני, סובייקטיבי, מה הייתה כוונתו של האדם והיכן הוא רואה את מרכז חייו."

¹⁶³ עניין גונן (לעיל, הערה 151).

5.2.1.2 לאחר הרפורמה

ההגדרה הישנה בסעיף 1 לא מתיישבת עם שיטת המיסוי הפרסונלית שהונהגה ברפורמה, על-פיה מוטל המס על הכנסות בחו"ל של מי שנחשב תושב ישראל, ולכן הוחלט לבטלה¹⁶⁴. לאחר הרפורמה תוחלף ההגדרה הקיימת בהגדרה חדשה, המאמצת לגבי יחיד את מבחן "מרכז החיים".

סעיף 1 המתוקן מגדיר תושב ישראל כדלקמן:

"תושב ישראל" או "תושב":

- (א) **"לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה:**
- (1) **לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין היתר:**
- (א) **מקום ביתו הקבוע;**
 - (ב) **מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;**
 - (ג) **מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;**
 - (ד) **מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;**
 - (ה) **מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;**
- (2) **חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -**
- (א) **אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;**

¹⁶⁴ נציין כי ד"ר משה דרוקר (רו"ח), עו"ד, יו"ר ועדת משנה למיסוי בינלאומי, ראה בתיקון 120 בסיס לדיוני הוועדה ולפיו נסב הדיון בוועדת המשנה בניצוחו של ד"ר דרוקר. הוסכם כי התיקון נועד לעגן את השינויים בעולם לגבי הגדרת תושב ביחיד, מתוך קביעת חזקות (מבחן הימים) וראיות לקיום או היעדר מרכז חיים. לא נידונו בוועדה משקלן של החזקות לעומת הראיות למרכז חיים. ראו על כך בהמשך.

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לעניין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על-ידי היחיד והן על-ידי פקיד השומה;
 (4) שר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

(א) הוא עובד מדינת ישראל;

(ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;

(ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;

(ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;

(ה) הוא עובד חברה ממשלתית;

(ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבעו.

מנוסח ההגדרה בתיקון 132, שנוסחה הלכה למעשה על-ידי חברי הוועדה, נראה כי ניתנה עדיפות למבחן השהות¹⁶⁵. מבחן השהות (מספר ימים) מקים חזקת מקום מושב של פלוני בישראל, אם שהה מעל מכסת ימים מסוימת בשנה פלונית, בשנתיים פלוניות או בשלוש שנים. לעומת זאת, מבחן הקשרים המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים¹⁶⁶ איננו מקים חזקה לכאורה כלל ועיקר, אלא מהווה אינדיקציה פנימית למרכז חיים. אין ספק כי משקל החזקה רב יותר מבחינה משפטית מאשר נסיבות שקיומן מלמד על קיום מרכז חיים.

אנו בדעה, לפיכך, כי לאור התפתחות הגדרת מרכז חיים בעולם מתחום הקשרים החברתיים אל תוך מבחני השהות, והיות מבחן השהות (מספר ימים) מבחן דומיננטי, הן במדינות המערב והן בישראל, יהפוך מבחן השהות למבחן עיקרי שיגבר על מבחן הקשר החברתי.

נוסיף עוד ונציין כי בדיוניה, בהגדרת תושב ביחס ליחיד, עמדו לנגד עיני וועדת המשנה מבחני האמנות והמודל של ה-OECD. מאחר שבאמנות המס המבחן העיקרי הינו מבחן בית הקבע, שפירושו מקום מגורים קבוע, גם אם הינו זמני ל-6 חודשים, הרי שיש לשער כי בפרשנות המונח החדש, "תושב" לגבי יחיד, ייטו בתי המשפט לפרש המושג לפי המקובל במדינות אחרות ובאמנות המס. קרי, מתן דגש רב יותר למבחן השהות מאשר למבחני קשרים חברתיים-משפחתיים.

בדיוני הוועדה, שאלת משקל הכובד של הגדרת תושב, כפי שנדונה לעיל, עלתה במלוא משמעותה. אנשי נציבות המס, שהיו ערים לטשטוש מבחני הקשרים החברתיים-משפחתיים בהם נוקטים כיום לפי נוהלי הנציבות, ביקשו להפריד את הגדרת תושב, על-פי הצעת אחד מחברי הוועדה, לשתי הגדרות חילופיות: מבחן מרכז חיים על-פי קשרי חברה-משפחה, ומבחן חילופי לפי מבחן מספר ימי שהות. אולם, בהתנגדות עזה של

¹⁶⁵ חברי הוועדה היו ערים לנטייה העולמית, אך לא הגיעו לקונצנווס ביחס למשקל המבחנים השונים. רק על חודו של קול הוכרע כי יידחו מבחני השהות כמבחן עצמאי למרכז החיים, ונקבע שעטנו של קשרים חברתיים עם מבחני שהות. מה שנתר לראות יהיה מהו המבחן המוביל, מבחן הקשרים המשפחתיים-חברתיים או מבחן השהות. הנציבות תמכה בשני מבחנים חלופיים למרכז חיים: האחד, המבוסס על שהות; והשני, על קשרים חברתיים. מבחנים אלו נדחו על-ידי חברים אחרים בוועדה. הח"מ תמך בעמדת הנציבות, אך גישה זו נדחתה.

¹⁶⁶ נציין, כי בעבר ניתן משקל מכריע למיקום אשתו ומשפחתו של הנישום בשאלת מקום מגוריו, ממנה ניתן להשליך על שאלת התושבות. ראו למשל בג"ץ 4/51 שוואלב נ' רשיש, פ"ד (1) 207; המ"פ 207/95 חזן נ' רבינו, תק-מח 395(3), 4. שם עלתה השאלה, האם עדיין יש לדבוק בהשקפה שלכל משפחה יש "מרכז חיים" אחד. נקבע כי כוחה של ההנחה ש"ביתו זו אשתו" עומעם.

חלק מחברי וועדת המשנה, הסכימו גם נציגי מס הכנסה לוותר על מבחן התושבות המבוסס על שתי חלופות, והותירו את השעטנז הקיים כיום, בו מבחנים מסוגים שונים מעורבבים כאחד במבחן מרכז החיים.

לשם דוגמה, ניטול תייר נוצרי מדנמרק, ששוהה כאן לצורך מחקר, עבודה, או טיול, 360 יום במשך שנת המס. האם ייחשב לתושב ישראל? לפי מבחן הימים חד-משמעית כן. לפי מבחן מרכז חיים, קשרים משפחתיים וחברתיים, חד-משמעית לא!

ברור, אפוא, כי שני מבחנים אלו (קשרי חברה ומשפחה מחד-גיסא ומבחן ימי שהות מאידך-גיסא) אינם דרים בכפיפה אחת, וכל ניסיון לייצר פשרה שיפוטית ביניהם, דינו להיכשל. לפיכך, השאלה תהיה איזה מבין שני המבחנים דומיננטי יותר.

בדוגמה שלעיל, על מנת לא לרוקן את ההגדרה מתוכן, ייאלצו בתי המשפט לפסוק כי אותו דייר דני הינו תושב ישראל. שכן, מבחן ימי שהייה נתמלא בו באופן מובהק, ולפיכך החזקה שהינו תושב ישראל נתקיימה אף היא באופן מובהק. מאחר שחזקה זו גוברת לכאורה על מבחן קשריו המשפחתיים-חברתיים, הרי שהיא זו שתקבע פרשנות המונח מרכז חיים. משמע, תיתכן תוצאה, לפיה מבחן מרכז החיים הינו מכוח החזקות לפי מספר ימי שהות, ורק אחר-כך, בהיעדר קיום אובייקטיבי לתוצאה חד-ערכית לפי מבחן ימי שהות, ייחתך לפי האינדיקציות המפורטות ברישא להגדרה.

אם יינקט מבחן הפוך, לפיו מרכז חיים נבחן קודם כל לפי קשרים משפחתיים-חברתיים, הרי אז יצא, כי לחזקה של ימי שהייה אין כל ערך ובכך היא תבוטל הלכה למעשה. זאת, בעיקר מאחר שתקופה של 183 יום כשלעצמה אין בה כדי להעיד על העתקת מרכזים חברתיים.

אם אכן דוגמת הדייר הדני לעיל הינה הנכונה מבין שתי הגישות דלעיל (מבחן הימים או מבחן הקשרים החברתיים), כי אז בתי המשפט יפרשו את מרכז החיים לפי אורך תקופת שהייה, ויבטלו את משקל מרכז החיים על-פי קשרים חברתיים.

לתוצאה זו השלכה משמעותית במיוחד על הגירתם של ישראלים לחו"ל, והשאלה היא אם אימוץ מבחני מושב בישראל לגבי יחיד יחולו גם כמבחן-סף לאובדן מושב ישראלי לגבי יחיד שהיגר לחו"ל. אם אכן יאמצו בתי המשפט משוואה מאוזנת לגבי הפיכת זר לתושב ישראל והפיכת ישראלי לתושב זר, ושני צידי משוואה זו יוכרעו לפי מבחן הימים או מבחן השהות, ולא לפי מבחן מרכז חיים, כי אז ישראלי ששהה בחו"ל 183 יום חזקה עליו שאיננו תושב ישראל.

5.2.2 חזקות תושבות על-פי מספר ימי השהות בישראל

5.2.2.1 כללי

בדומה למדינות מודרניות אחרות, ובמטרה ליצור ודאות גדולה יותר לגבי תושבותו של יחיד, קובעת ההגדרה גם שתי חזקות ימי שהייה לקביעה ש"מרכז חייו" של יחיד בשנת המס הרלוונטית הוא בישראל.

החזקות מבוססות על משך השהייה בישראל בשנת המס, כדלהלן:

(א) היחיד שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) היחיד שהה בישראל בשנת המס לפחות 30 יום וסך כל תקופת שהייתו בישראל באותה שנת מס ובשנתיים שקדמו לה הוא לפחות 425 ימים.

5.2.2.2 כיצד ניתן לסתור חזקות השהות

אומנם, החזקות ניתנות לסתירה על-ידי היחיד או על-ידי פקיד השומה¹⁶⁷, אך נקווה שנטל ההוכחה יהיה "כבד" ביותר¹⁶⁸. ייתכן לטעון, כי בכל מקרה שבו לא מתקיימות החזקות האמורות, ניתן להסיק על קיומה של

¹⁶⁷ ראו פסקה (א)(3) להגדרת "תושב ישראלי" בסעיף 1 לפקודה: "החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על-ידי היחיד והן על-ידי פקיד השומה";

חזקה הפוכה (הניתנת לסתירה), דהיינו - על כך שמרכז חייו של היחיד איננו בישראל, אלא אם הצליח פקיד השומה לסתור זאת על-ידי נימוקים משכנעים ביותר. ברם, טענה זו אינה מעוגנת במפורש בלשון החוק. לדוגמה, יחיד, ששהה במדינה פלונית 183 יום, חזקה שהינו תושב זר של אותה מדינה פלונית ולא תושב מדינת ישראל, אף אם משפחתו וביתו גם כאן.

5.2.3 המשמעות המעשית של חזקות ימי השהות בישראל

על-פי החזקה הראשונה, השאובה מהדין האמריקאי¹⁶⁹, מקום בו שהה יחיד בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס ייחשב היחיד כמי שמקום מרכז חייו בישראל, ולפיכך כתושב ישראל לצורכי מס. לכאורה, ניתן היה לצפות כי לאחר הרפורמה יקפידו יחידים רבים לשהות בישראל במשך תקופה הקצרה מ-183 ימים - ובא לציון גואל. אך כאן באה החזקה השנייה ומוסיפה כי יחיד ייחשב כמי ש"מרכז חייו" בישראל, אף אם שהה 30 יום בלבד בישראל בשנת המס, אם וככל שתקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הינה 425 ימים או יותר. חשבון פשוט מלמד, אפוא, כי מדובר בממוצע של 142 ימי שהיה בלבד בשנת המס.

יתרה מכך, כאשר מדובר ביחיד אשר חי בישראל ושהה בה משך כל ימות השנה, ועתה הוא חפץ להעתיק את מרכז חייו לחו"ל, הרי שבשנת העזיבה, על מנת שלא להיחשב לתושב ישראל לצורכי מס, יהיה עליו מן הסתם לשהות בישראל למטה מ-30 ימים, שכן סך ימי השהיה המצטברים שלו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה יעלו בהרבה על 425 ימים. כך, לדוגמה, יחיד כאמור שיעבור לחו"ל בחודש פברואר וישהה מחוץ לישראל 330 ימים - תחול עליו החזקה והוא ייראה תושב ישראל! עם זאת, לא ברור מה החזקה כאשר שהה במדינה פלונית 183 יום ויותר, ובישראל שהה רק עד סוף ינואר (31 יום) של שנה פלונית, ובשנתיים האחרונות לה 365 יום בכל שנה בישראל. לפי ניתוחנו יעדיף בית משפט בישראל לראות בחזקת מבחן הימים

¹⁶⁸ שאלת קלות סתירתן של חזקות אלו הינה שאלת מדיניות משפטית שתכריע בעצם את גישת מבחן ימי השהייה, שהחליפה לחלוטין או בעיקרה את מבחן הקשרים החברתיים. קשה לנו לראות את בתי המשפט בישראל משתחררים ממוטיב הקשרים החברתיים ונוקטים קו ליברלי, שעיקרו מבחן השהות כמקובל בכל מדינות העולם המערבי. אך רק ימים יגידו.

¹⁶⁹ מבחני התושבות לפי דיני המס בארה"ב קבועים בסעיף 7701(b) של ה-Internal Revenue Code.

גם חזקה הפוכה, המצביעה לכאורה על מקום מושבו במדינה פלונית, ויעדיף את חזקת 183 יום על חזקת 30 יום + 425 יום ב-3 שנים אחרונות.

5.2.4 "בשנת מס" - שהות העולה על 183 ימים בתוך תקופה של 12 חודשים בשתי שנות מס אין בה בהכרח כדי להפוך את הנישום לתושב ישראל!

כאן, יש לשים לב לנקודה חשובה שעשויה לרכך ולצמצם במשהו את שתי החזקות הללו, והיא השימוש במונח "שנת מס". מונח זה מוגדר בפקודת מס הכנסה כ"תקופה של שנים-עשר חדשים רצופים, שתחילתה באחד בינואר..."¹⁷⁰. לאור הגדרה זו יוצא, אפוא, כי שהות כוללת הנמשכת הרבה מעבר ל-183 ימים, ואשר מתפרסת על-פני שתי שנות מס, לא היא בה בהכרח כדי להפוך את הנישום לתושב ישראל. זאת, אם וככל שתקופת שהות זו תתוכנן כהלכה באופן כזה, שבין ה-1 בינואר ל-31 בדצמבר בתקופה הנדונה לעולם לא ישהה הנישום במדינה זו במשך 183 ימים או יותר, וכן בתנאי שהחזקה השנייה לא תתקיים בד בבד.

כך, לדוגמה, אם יחיד, תושב חוץ, מגיע לישראל ב-15 ביולי 2003, שוהה בארץ עד 15 במאי 2004, הרי שתקופת שהייתו הכוללת בישראל תסתכם ביותר מ-183 ימים. למרות זאת, הוא לא ייחשב כתושב ישראל, מכיוון שבכל שנת מס שהה תקופה הקצרה מ-183 ימים.

5.2.5 סמכות שר האוצר להוסיף או לגרוע יחידים כתושבי ישראל, גם אם אינם תושבי ישראל לפי מבחן מרכז החיים

בנוסף לשתי החזקות הללו, הוענקה לשר האוצר, באישור וועדת הכספים של הכנסת, סמכות להוסיף למעגל תושבי ישראל יחידים שהינם עובדי ציבור. כן ניתנה לשר סמכות לגרוע מהגדרת תושב סוגי יחידים במקרים חריגים שבהם ידרש הדבר, כגון דיפלומטים, קונסולים, חברי נציגויות זרות, סטודנטים ומתמחים זרים ועוד. במסגרת סמכותו זו, רשאי שר האוצר לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו נחשב כתושב ישראל, לפי מבחן מרכז החיים ולפי החזקות לעיל כתושב ישראל. אותו יחיד ייחשב כתושב ישראל על-פי סמכות השר אם הוא

¹⁷⁰ המונח "שנת מס", לאחר תיקונו במסגרת הרפורמה, מוגדר בסעיף 1 לפקודה במלואו כדלקמן: "תקופה של שנים עשר חדשים רצופים, שתחילתה באחד בינואר ואם נקבעה תקופת שומה מיוחדת - תקופת השומה שנקבעה כאמור."

עובד מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, עובד הסוכנות היהודית בארץ-ישראל, עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד, חברה ממשלתית, רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק¹⁷¹.

5.3 מבחני התושבות על-פי אמנות המס של ישראל גוברים על המבחנים בדין הפנימי

5.3.1 כללי

ישראל הינה צד כיום לכ-36 אמנות מס עם מדינות שונות¹⁷². האמנות כוללות הגדרה מפורטת לעניין מקום מושבו של יחיד ושל חברה. הגדרה זו גוברת על ההגדרה בדין הפנימי. ההגדרה קובעת כי מקום שאדם פלוני נחשב לתושב בשתי המדינות המתקשרות על-פי הדין הפנימי שלהן, אזי מקום מושבו יוכרע על-פי מבחני "שבירת השוויון" (Tie Breaker)¹⁷³ הקבועים באמנה.

5.3.2 תושבות חברה

¹⁷¹ ראו סעיף (א)4 להגדרת "תושב ישראל לגבי יחיד בסעיף 1 לפקודה: "(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים לפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

- (א) הוא עובד מדינת ישראל;
- (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
- (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
- (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
- (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
- (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע."

¹⁷² דיון נרחב באמנות אלו ראו בספרנו: אברהם אלטר, יהושע שרמן ואורי כליף (בהשתתפות ירון שדלו ומאיר קפוטא), **אמנות מס** (עידן, תשס"ג) (טרם פורסם). לרשימת אמנות המס של ישראל ראו להלן, פסקה 14.4.4.3.

¹⁷³ מבחנים לשבירת שוויון ברוב האמנות דומים ומאמצים את אחת מטיוטות מודלי אמנות המקובלות בעולם. דרך כלל המודל המוצע על-ידי ארגון המדינות המתועשות בעולם (OECD).

על-פי רוב האמנות, מבחן שבירת השוויון החל לגבי חברה הינו מקום הניהול הממשי של עסקי החברה ("Place of Effective Management"). מבחן זה דומה, אם כי לא זהה, למבחן השליטה והניהול המשמש בחלופה השנייה של הגדרת תושב ישראל לגבי חברה בדין הפנימי הישראלי¹⁷⁴.

5.3.3 תושבות יחיד

בהנחה כי יחיד הינו בעל תושבות כפולה: הן תושב ישראל והן תושב מדינה מתקשרת (מתוקף דיניה הפנימיים של אותה מדינה), תיקבע תושבותו של היחיד בהתאם למבחני "שוברי השוויון" הקבועים באמנה¹⁷⁵. מנגנון שובר השוויון מורכב ממספר מבחנים היררכיים¹⁷⁶, כך שאם לא ניתן להגיע להכרעה על-פי המבחן הראשון עוברים לזה שבא אחריו, וכך הלאה, עד שנעצרים במבחן המכריע¹⁷⁷.

כמבחן ראשון, האמנות קובעות כי אדם אשר הינו תושב שתי המדינות, רואים אותו כתושב המדינה בה הוא מקיים את ביתו הקבוע. עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, או אין לרשותו בית קבע באף אחת מהן, רואים אותו כתושב אותה מדינה מתקשרת, שיחסיו האישיים והכלכליים עימה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים"). אם לא ניתן לקבוע היכן מתקיים מרכז האינטרסים החיוניים, רואים אותו כתושב המדינה בה הוא נוהג לגור. באם הוא נוהג לגור בשתי המדינות, או אינו נוהג לגור באף אחת מהן, רואים אותו כתושב המדינה שהוא אזרח שלה. ולבסוף, אם הוא אזרח גם בישראל וגם בארה"ב, תושבתו תיקבע בדרך של הסכמה הדדית בין רשויות המס של שתי המדינות.

5.3.3.1 Permanent Home - מבחן בית הקבע

¹⁷⁴ נראה כי זהו מבחן השליטה והניהול היומיומיים ולא מבחן מקום כינוס מועצת מנהלים.
¹⁷⁵ ראו, למשל, סעיף 23(2) לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות-הברית של אמריקה מ-1975 לגבי מיסים על הכנסה (כ"א 367, עמ' 197).
¹⁷⁶ ככלל, סדר הקדימויות ברובן המכריע של אמנות המס, לרבות במודל ה-OECD, הינו זהה. במספר אמנות מס עליהן חתומה ישראל, כגון האמנות עם יפן ומכסיקו סדר הקדימויות שונה.
¹⁷⁷ גם בקביעת סדר הקדימויות מאמצים מבחני מושב לגבי יחיד קונצנזוס כלל עולמי: דרך כלל, זה המבוסס על מודלי טיטות לאמנות מס הנוהגים בכל העולם.

שובר השוויון הראשון באמנות הינו מבחן בית הקבע. באם תיפול הכרעה בדבר תושבותו של אדם, בהתאם למבחן זה, תסתיים הבחינה ולא נדרש לשוברי השוויון האחרים. המושג "בית קבע" אינו מוגדר באמנות. לפיכך, נבחן את המקורות מהם נוכל ללמוד על-פירוש המושג.

בהתאם לדברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD, ובהתאם לפסיקה מבתי משפט בחו"ל ודעות מומחים, ניתן לקבוע כי בית קבע הינו בית אשר הנישום ארגן לצרכיו, כך שהוא זמין לו בכל רגע נתון¹⁷⁸.

בתאריך 2.6.02 פורסם חוזר מס הכנסה 8/2002 בנושא "המונח 'בית קבע' באמנות המס" המביע את עמדת נציבות מס הכנסה בנושא¹⁷⁹. יודגש, כי לחוזר זה אין מעמד חוקי המחייב נישומים, אולם הוא מבטא את

¹⁷⁸ ראו לדוגמה דברי ההסבר למודל ה-OECD משנת 2000 :

2000 OECD Model Income and Capital Tax Convention Organization for Economic Cooperation and Development (OECD); April 29, 2000; Vol. I,C(1)-I ff. - C(4)-5

(להלן דברי ההסבר למודל ה-OECD), בפסקות 11-13 לדברי ההסבר נאמר כך :

"A permanent home available to him ... the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use."

במילים אחרות, בית קבע הינו בית קבע העומד לרשותו של הנישום. מקום המושב הנו המקום בו ליחיד יש בית בבעלותו או בשכירות, ועל בית זה להיות קבוע במובן זה שהיחיד ארגן את הבית לשם שימוש תמידי.

עוד מדגישים דברי ההסבר כי בית הינו מושג רחב הכולל בעלות ושכירות אך יסוד הקבע הינו יסוד חיוני - משמעו שהיחיד ארגן את הבית כך שיוכל לשמש אותו לצרכיו באופן תמידי ולא מפעם לפעם. ראו שם, שם :

"any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc).

מדברים אלה נלמד כי הקריטריון המשמעותי להיות הבית "בית קבע" הוא זמינותו ליחיד בכל עת. עמדה דומה מביעים המלומדים ג. קלוגמן ומ. קפוטא, בספרם **האמנה למניעת כפל מיסים בין ישראל לארצות-הברית** (רונו, תשנ"ג), 77 (להלן: קלוגמן וקפוטא). ראו לעניין זה גם את פסק הדין של בית המשפט לערעורים בגרמניה IR 244/82; BstBI 1985 II P. 133. בעניין זה נדון עניינו של נישום תושב גרמניה, שהיה עובד שכיר בחברה גרמנית. הנישום נשלח לעבודה בחברת הבת בספרד. השאלה המשפטית שנדונה הייתה האם הבית שנותר בגרמניה לא הושכר לאחר, אולם מרוהט במלואו, היווה "מקום מגורים קבוע" לעניין האמנה בין ספרד לגרמניה. בית המשפט קבע ש"בית מגורים קבוע" הוא למעשה מקום מגורים בעל מאפיינים ייחודיים, ובדרך כלל מדובר בדירה שבה משתמש הנישום, והיא מתאימה לו מבחינת גודל וציוד, לצורך מחייתו. עוד קבע בית המשפט שבית מגורים קבוע מאופיין במיוחד במובן של בית או דירה ראשיים. לפיכך, פסק בית המשפט שגם הבית בגרמניה מהווה "בית קבוע" (בנוסף לבית הקבע בספרד), ולפיכך המשיך למבחן הבא: מבחן מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום. יצויין, כי פרופ' Klaus Vogel בספרו (1997) *on Double Taxation Conventions* (3rd ed. Kluwer, Deventer, 1997) (להלן: Vogel), 248, טוען כי זמינותו של הבית נמדדת לפי הזכות לקבוע מי ישהה בבית בכל רגע נתון. ובמילותיו של המלומד Vogel :

"The term 'to have available', which, in the sense of 'possessing', presupposes actual power of disposition, encompasses both the right which the master of a house has and the right of its owner or tenant to determine occupancy of the dwelling."

עמדתן של רשויות המס, ועל-פי-רוב הן נוהגות לפיו. בחוזר זה חוזרות רשויות המס על הדרישה האמורה בדברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD - שהבית יהיה זמין בכל עת ומפרשות אותה כלהלן¹⁸⁰:

"ככל שעולה מדברי אמנת המודל נראה כי הכוונה במונח "Available to him" היא ליכולת המשפטית והפיסית להיכנס ולגור בבית או להשתמש בו לצרכי הנישום, דהיינו היכולת לתפוס חזקה. הדגש הינו על האפשרות לתפוס חזקה בכל עת, להבדיל מזמינותו של הבית לצרכי ביקורים קצרים בלבד."

בחוזר זה פרטה הנציבות את הקריטריונים לקביעת "בית קבע", ופרטה את משמעות המונח "בית" ומשמעות המונח "קבע"¹⁸¹.

משמעות המונח בית בחוזר זה לקוחה מדברי ההסבר של ארגון ה-OECD שצוטטו לעיל, ועיקרה הוא שהמונח בית הוא מונח בעל מאפיינים סובייקטיביים¹⁸²; לא מקום מגורים פיזי בלבד, אלא מקום שאליו יש לאדם קשר אישי או זיקה נפשית¹⁸³.

ובנוסח החוזר¹⁸⁴:

"הקשר האישי צריך להתבטא ביכולת, בנכונות או בכוונה וברצונו של האדם לגור במקום זה כפי שמתבטאת במגוריו בעבר, בתכניתו לעתיד ובהתאמת הבית לצרכיו (בהתאם למשפחתו, רמת חייו, הרגליו וכיוצ"ב)."

בסיום בחינת משמעות המונח בית מוזכר בחוזר פסק הדין של בית המשפט לערעורים בגרמניה שהובא לעיל¹⁸⁵. משמעות המונח "קבע" בחוזר זה אף היא לקוחה מדברי ההסבר שצוטטו לעיל, ועיקרו מקום בו שוהה האדם לתקופות ארוכות¹⁸⁶.

179 חוזר מס הכנסה 8/2002 "המונח 'בית קבע' באמנות מס", מיסים ט/4, ג-1 (להלן: חוזר נ.מ.ה. 8/2002).

180 שם, ג-4, פסקה 3.

181 שם, שם, פסקה 3.1 ו-3.2.

182 ראו לעיל, הערה 178.

183 חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-4 פסקה 3.1.

184 שם, שם.

נביא את הדברים כלשונם¹⁸⁷:

"בית קבע הוא מקום בו גר הנישום לאורך זמן, להבדיל משהות זמנית או מזדמנת כמו שהות בבתי מלון וכו'. שכירת בית יכולה לכונן לנישום בית קבע בנסיבות בהן מאפייני הקביעות עולים מתנאי חוזה השכירות, לעניין זה יש לבדוק, בין היתר, האם קיימת אפשרות של ביטול השכירות, האם בחוזה השכירות קיימת אופציית להארכת השכירות וכיוצ"ב. במקרה של שכירות יש לבחון את תקופת השכירות. ככל שתקופת השכירות קצרה יותר, יכול הדבר להעיד על קיום בית קבע למשכיר, ואילו לגבי השוכר ייתכן שלא נוצר בית קבע. כמובן, שככל שהשכירות ארוכה יותר, ניטה לראות בבית השוכר כבית קבע של השוכר.... כבית קבע ייחשב כל מקום מגורים שיש לאדם זכות להשתמש בו, בין אם הוא בבעלותו, שכור על-ידו או שיש לו רשות להשתמש בו מבעליו... ובלבד שמקום זה עונה על המאפיינים שפורטו בראשית הדברים."

לסיכום עמדת הנציבות, קובע החוזר כ¹⁸⁸:

"מבחן "בית הקבע" הקבוע באמנות הוא מבחן אוטונומי ויש להעניק לו לצרכי האמנה, פרשנות עצמאית ואחידה שאינה מבוססת על הדין הפנימי במדינות המתקשרות."

בסיפא של חוזר נמ"ה מצוינות הנחיות לפעולה בהן מפורט אלו פרטים יש לדרוש מן הנישום לצורך הכרעה

בעניין "בית הקבע"¹⁸⁹.

185 ראו לעיל, הערה 178.
 186 שם, שם.
 187 חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-5, פסקה 3.2.
 188 שם, ג-6, פסקה 3.2.
 189 שם, ג-6, פסקה 5. הפרטים אותם יש לדרוש מן הנישום לצורך הכרעה בעניין מבחן "בית הקבע" הינם, בין היתר:

1. מסמכים בדבר בעלות בבתים/דירות בארץ ובחול"ל (לרבות בבנייה).
2. הסכם שכירות לבית/דירה בארץ או בחול"ל ומשך תקופת השכירות.
3. הסכם השכרה לבית/דירה בארץ או בחול"ל ומשך תקופת ההשכרה.
4. האם קיימת אופציה ליציאה/ביטול מוקדם בחוזה ההשכרה והשכירות.
5. מקום הימצאותם של תכולת הבית/דירה של הנישום.
6. חוזה העסקה בארץ ובחול"ל.
7. מקום הימצאותם של בני המשפחה הקרובה.
8. תאריך היציאה מהארץ של הנישום ושל כל אחד מבני משפחתו.

מכאן, שדירה בישראל בבעלות ישראלי אשר מושכרת לאחר אינה בגדר בית קבע בישראל, בעוד שבית שכור בחו"ל, גם אם הסכם השכירות נחתם על-ידי המעביד עבור העובד, ייחשב כבית קבע שם.

המשמעות הינה כי ישראלי אשר יצא למדינה פלונית, שכר דירה במדינה זו והשכיר את ביתו בישראל, ייחשב כתושב אותה מדינה לצורכי האמנה, ולא יהיה חייב במס בישראל על הכנסתו מעבודה בחו"ל!

לפיכך, בקביעת בית קבע בחו"ל יש לתת את הדעת על שני קריטריונים נדרשים כדלקמן:

1. קיומו של בית קבע בחו"ל

על מנת לקבוע אם ליחיד בית קבע, יש לבחון האם הוא גר בחו"ל בדירה שבבעלותו, או אם יש לו מען קבוע בו הוא דר בשכירות. שני מצבים אלה עולים כדי בית קבע, כפי שנלמד מהאסמכתאות שהובאו לעיל.

חשוב לציין כי אם היחיד דר בשכירות בחו"ל, אין כל הכרח שדמי השכירות למעונו ישולמו על-ידו, על מנת שדירה זו תיחשב כבית הקבע שלו. ייתכן שהיחיד גר בדירה שכורה, שדמי השכירות שלה משולמים על-ידי החברה המעסיקה אותו. אולם הוא המחזיק הבלעדי בדירה, ותשלום שכר דירתו על-ידי החברה למשך תקופת שהותו בחו"ל מוסדר בהסכם העבודה שלו בחברה. לדעת המחברים, גם במצב זה ייחשב היחיד כבעל בית קבע בחו"ל, שהרי הוא המחזיק בדירה (גם אם אינו צד להסכם השכירות), אשר עומדת לרשותו בכל רגע נתון, עוצבה לרוחו ומיועדת לשימושו הבלעדי. יחד עם זאת, קיים חשש כי בנקודה זו תתעורר מחלוקת עם רשויות המס (על-אף שלדעתנו, כאמור לעיל, אין בכך כדי לשלול את קיום בית הקבע באותה מדינה).

2. היעדר בית קבע בישראל

גם כאן, הבחינה הראשונה תהיה האם ליחיד יש דירה בבעלותו בישראל או האם הוא שוכר דירה בישראל. אם התשובה שלילית, הרי שליחיד ככל הנראה אין בית קבע בישראל. אולם, גם אם יש בבעלות היחיד דירה בישראל, הדבר אינו מבטיח קיומו של בית קבע בישראל. זאת, במקרה שהעובד השכיר את הדירה שבבעלותו בישראל, ובכך איבד את יכולתו לקבוע מי יהיה המחזיק בדירה בכל רגע נתון. לדעת המחברים, די בכך שהבית מושכר על מנת שהוא יחדל להוות בית קבע של המשכיר. יחד עם זאת, וכפי שצוטט לעיל מחוזר נמ"ה

9. ביקורים בארץ בתקופה הנידונה והיכן הוא מתגורר בביקורים, כאמור.

190/2002, רשויות המס בוחנות מספר משתנים על מנת להכריע האם הדירה בישראל, אשר מושכרת לאחר, היא עדיין בית קבע של הבעלים או שהיא חדלה מלשמש ככזו:

א. האם הדירה מושכרת לפרק זמן ממושך.

ב. האם יש בחוזה השכרת הדירה סעיף לפינוי מוקדם. אם כן - מהו משך הזמן ההודעה המוקדמת הנדרשת לפני הפינוי.

ג. האם יש בדירה רהיטים של היחיד.

לפי המבחנים של רשויות המס, ככל שהדירה מושכרת לפרק זמן ממושך יותר, ככל שאין בה סעיף לפינוי מוקדם, ואם יש - נדרשת הודעה מוקדמת ארוכה, וככל שאין בדירה רהיטים של היחיד, יוסכם כי הדירה המושכרת אינה משמשת בית קבע של היחיד.

דברים אלה באים לידי ביטוי בחוזר נ.מ.ה. 8/2002 שצוטט לעיל¹⁹¹, ושכאמור, הוא חסר תוקף מחייב ביחס לנישומים, אלא רק ככלי פרשנות של רשויות המס.

לעניין זה יש לתת את הדעת כי לגישת רשויות המס בארץ (המסתמכות על פסק דין הולנדי¹⁹²), ישראלי אשר השכיר את דירתו בישראל, בהסכם אשר מאפשר לו לפנות את השוכר לאחר הודעה מוקדמת של מספר חודשים, ייחשב כאילו יש לו בית קבע בישראל¹⁹³. לגישתנו, ניתן לחלוק על נכונות קביעה זו, שהרי בית שכזה אינו זמין לבעלים בכל רגע נתון. לדעתנו, מדובר בהלכה שגויה שאין להסתמך עליה, משום שהסכם השכרה מעין זה אינו מקנה לבעליו את הזמינות הנדרשת על מנת שהוא יוכל לבוא בשערי הבית בכל עת. כמו כן, יש להדגיש כי מדובר בפסק דין של ערכאה נמוכה בבית משפט בהולנד. כנגד טענה זו, קיימים דברי הסבר,

¹⁹⁰ ראו לעיל, הערה 179 וכן הערה 189.

¹⁹¹ ראו לעיל, הערה 179.

¹⁹² פסק הדין של בית המשפט הנמוך של ארנהאם בהולנד: Lower Court of Arnhem VN 1985 p. 752. בעניין זה נדון עניינו של נישום הולנדי שהשכיר את ביתו בהולנד. נקבע שלרשותו של הנישום עמדו שני בתי קבע - האחד בספרד, והשני בהולנד - למרות העובדה שהבית בהולנד היה מושכר. בפסק דין זה נקבע כי בית מושכר עם סעיף פינוי מוקדם מהווה בית קבע עבור המשכיר.

¹⁹³ ראו לדוגמה חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-5, פסקה 3.2.

מומחי משפט בינלאומי ופסקי דין אחרים, אשר כולם סותרים אותה ואשר חלקם הובאו לעיל וחלקם יובאו להלן:

1. בפסק הדין בעניין **Endres** שניתן בבית המשפט הקנדי¹⁹⁴, נקבע כי בית שהושכר למשך מרבית השנה אינו מהווה בית קבע בידי הבעלים המשכירים כיוון שהוא הושכר במרבית ימות השנה הנדונה ונותרו בו פריטי ריהוט מעטים בלבד. בעניין זה נדון עניינם של איש עסקים קנדי ואישתו אשר שהו בארצות-הברית. איש העסקים עסק בניהול חברה אמריקאית שבבעלותו. לאחר ששלל קיום בית קבע בקנדה, בית המשפט פסק כי מרכז האינטרסים החיוניים של איש העסקים נמצא בארצות-הברית, ועל-כן לא חייב איש העסקים במס בקנדה.

2. במקרה אחר פסק בית משפט גרמני¹⁹⁵ כי לנישומה בעלת אזרחות גרמנית, אשר מתגוררת בספרד עם משפחתה במשך רוב השנה, למעט 3 חודשים בשנה בהם היא מתגוררת בגרמניה בבית קטן (שני חדרים שינה כאשר היא חולקת מטבח וחדר אורחים), אין בית קבע בגרמניה. בית המשפט מנמק דעתו בכך שמדובר במגורים צנועים אשר השימוש בהם נעשה במשך מספר חודשים במהלך השנה בלבד. ואם מגורים כאלה אינם בית קבע, קל וחומר כך הדבר כאשר מדובר בבית תפוס אך כפוף לסעיף פינוי מוקדם.

3. יתר על-כן, פסק הדין שניתן על-ידי בית המשפט ההולנדי בארנהאם¹⁹⁶, מבוקר על-ידי העורך של לקט פסקי הדין בענייני אמנות, פרופ' Michael Edwardes-Ker¹⁹⁷. הלה מצביע על אי התאמתו של פסק הדין לדברי ההסבר של ה-OECD לפיהם בית מושכר אינו בית קבע (ללא סייגים כלשהם), לדברי המומחים למשפט בינלאומי, כגון פרופ' Vogel, שנזכר לעיל.

לפיכך, לאור האמור לעיל, ובניגוד לאמור בחוזר נ.מ.ה 8/2002, נראה שניתן לראות יחיד שהשכיר דירה בבעלותו בכפוף לסעיף פינוי מוקדם, שאינו תוך פרק זמן קצר במיוחד, כמי שאין ברשותו בית קבע בישראל.

¹⁹⁴ *Endres v. Her Majesty The Queen* 98 DTC 1101 (T.C.C.)

¹⁹⁵ ראו: Lower Tax Court of Baden-Württemberg, (No. II(III) 271/82), I.T.T Art. 4 p. 29.5004.

¹⁹⁶ ראו לעיל, הערה 192.

¹⁹⁷ ראו: I.T.T Art. 4 p. 34.5010.

כמו כן, רשויות המס בארץ בודקות האם הדירה הושכרה לקרוב משפחה, כאשר לגישתן, בשל מערכת היחסים הלא פורמלית בתוך המשפחה, דירה שהושכרה לקרוב משפחה עשויה להמשיך ולהיחשב בית קבע בידי המשכיר, מאחר שבאפשרותו לפנות את השוכר במקרה הצורך. זאת, גם אם הסכם השכירות אינו מאפשר זאת במפורש.

מקרה נפוץ אחר הינו כאשר ליחיד שיצא לחו"ל אין דירה בבעלותו בישראל, אולם כשהוא מגיע לביקורים בארץ הוא מתגורר אצל בני משפחה (הורים, ילדים וכו'). דומה שגם במקרה זה עשוי אותו יחיד להיחשב כבעל בית קבע בישראל. לטעמנו, הבדיקה היא עובדתית. באם ליחיד יהא חדר קבוע ומסודר לצרכיו בדירת המשפחה, וכן מפתח לדירה זו, הוא עשוי להיות בעל בית קבע. באם מדובר בהתארגנות זמנית בלבד, תוך מגורים בדוחק, לא נראה בו כבעל בית קבע. כך או כך, מגורים בבית מלון בעת שהייה בישראל (חשוב לשמור קבלות) עשויה לפתור מחלוקות רבות בסוגיה.

סיכום מבחן בית הקבע

1. ליחיד, שיש לו דירה במדינה מתקשרת, בין אם בבעלותו או בשכירות (גם אם אינו צד להסכם השכירות), יש בית קבע בחו"ל. למי שאין דירה, או שדירתו בישראל מושכרת, אין בית קבע בישראל. לדעת המחברים, גם סעיף פינני מוקדם או השכרה לתקופה קצרה או השכרה של דירה מרוהטת אינם שוללים את המסקנה כי דירה מושכרת אינה בית קבע, אולם רשויות המס עלולות לתקוף מסקנה זו.
2. אם בחשבון אחרון נמצא כי היחיד הוא בעל בית קבע בשתי המדינות, או שאין לו בית קבע באף אחת מהן, לפי הוראות האמנות יש להמשיך ולבחון את מקום תושבותו לפי מבחן מרכז האינטרסים החיוניים.

5.3.3.2 מרכז האינטרסים החיוניים - Center of Vital Interests

אם נמצא בית קבע רק באחת המדינות - תיחשב מדינה זו כמדינת מושבו של הנישום לעניין אמנת המס. באם לנישום בית קבע בשתי המדינות, תיבחן תושבותו לפי מבחן מרכז האינטרסים החיוניים¹⁹⁸. המושג "מרכז אינטרסים חיוניים" אינו מוגדר באמנות המס, ועל-כן נפנה לדברי ההסבר למודל ה-OECD לפירוש המונח.

לפי מבחן מרכז האינטרסים החיוניים יש לבחון את הזיקות הכלכליות, החברתיות והאישיות של הנישום, ולבחון לאיזה מדינה הוא קשור יותר. בין השאר, יש לבחון את המבחנים הבאים - היכן הנישום מתגורר, היכן מתגוררת משפחתו, היכן הוא מנהל את רכושו, היכן הוא עובד, מי המעביד, היכן הוא חבר בחוגים ובמועדונים לרבות ארגונים פוליטיים, היכן נמצאים חבריו ואולי אף את השאלה לאיזה מדינה הוא קשור יותר מבחינה סובייקטיבית - נפשית. היינו, היכן הוא מעוניין לסיים את חייו¹⁹⁹. עוד נקבע בדברי ההסבר כי יישום מבחן זה נעשה מתוך נקודת מבט כללית ותוך ראיית התמונה בכללותה, אולם אין לייחס משקל רב יותר לפעולותיו הכלכליות של הנישום ומקום הימצאו בפועל, לעומת קשריו האישיים והמשפחתיים והחברתיים²⁰⁰.

יצוין, כי בעניין זה קובעת האמנה בין ישראל לארצות-הברית, למשל, כי יחיד שעלה²⁰¹ לישראל ייחשב כבעל מרכז אינטרסים חיוניים בישראל, וממילא - כתושב ישראל²⁰².

¹⁹⁸ ראו, למשל, סעיף 23(א) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית. ראו גם דברי ההסבר למודל ה-OECD (לעיל, הערה 178), C(4)-5, פסקה 14. ההיררכיה בין מבחני שובר השוויון נוהגת כאמור ברוב האמנות למניעת כפל מס בין המדינות. כך לדוגמה בפסק הדין האמריקאי בעניין Podd:

Stephen D. Podd v. Commissioner of Internal Revenue T.C. Memo 1998 418, Doc No. 20225-93.

בפסק דין זה הצביע בית המשפט על קיומם של שני "בתי קבע" לנישום: האחד, בקנדה (בית המשפחה של הנישום), אשר בו הוקצה לנישום חדר לאחסון חפציו לאורך כל שנת המס הנידונה; "בית הקבע" השני היה בית חברתו, לימים אשתו, בארצות-הברית, אשר עמד לרשותו לאורך כל שנת המס, ממנו ניהל את עסקיו ובו שהה במהלך ביקוריו. משנמצא שלנישום היו שני בתי קבע, עבר בית המשפט לבחון את מבחן מרכז האינטרסים החיוניים.

¹⁹⁹ ראו דברי ההסבר למודל ה-OECD (לעיל, הערה 178), C(4)-5, פסקה 15. דעה דומה ניתן למצוא אצל המלומדים קלוגמן וקפוטא (לעיל, הערה 178), 77.

²⁰⁰ שם, שם. דברי ההסבר מביאים דוגמה לפיה נישום שיש לו בית באחת המדינות המתקשרות והוא רכש לעצמו בית נוסף במדינה המתקשרת האחרת. אזי, העובדה שבית הקבע הראשון מצוי בסביבה שבה הוא נהג לגור במשך שנים רבות, היכן שהיה מקום עבודתו, והיכן שנמצאים עדיין משפחתו ומרבית רכושו, יכולה לבסס את הטענה כי מרכז האינטרסים החיוניים שלו נותר במדינה הראשונה.

²⁰¹ האמנה מפנה להגדרת "עולה" בסעיף 35(ד) לפקודת מס הכנסה.

²⁰² ראו סעיף 3(א) לאמנה בין ישראל לארצות-הברית (לעיל, הערה 175).

משמע, מבחן מרכז האינטרסים החיוניים קובע את מקום תושבותו של היחיד לפי המקום אליו יחסיו האישיים, החברתיים והכלכליים הם חזקים יותר. בישראל תוכנו של מבחן זה התגבש בפסיקה, דוגמת עניין **משה ורבקה רז**²⁰³, ועניין **גונן**²⁰⁴.

בפסקי דין אלה בחן בית המשפט את מכלול היחסים של יחידים - מקום מגוריהם, מגורי משפחתם, מקום עבודתם, זהות המעסיק, פעילותם החברתית וכיו"ב, על מנת להכריע בדבר מקום תושבותם על בסיס מבחן מרכז האינטרסים החיוניים.

בדיונו לעיל בנושא השינוי בהגדרת תושבות של יחיד בישראל בסעיף 1 לפקודה בתיקון 132²⁰⁵ עמדנו על כך כי החל מהתאריך הקובע, בחינת התושבות תתבסס על מבחן מרכז האינטרסים החיוניים כפי ששימש בפסיקה. נדגיש, כי המדובר בדין פנימי ובהחלט ייתכן כי מרכז חייו של אדם, לפי הדין הפנימי, הוא בישראל, אך לצרכי האמנה מרכז חייו בחו"ל. עם זאת, ניתן ללמוד מנוסח הגדרת התושבות לגבי יחיד את המבחנים שיובאו בחשבון לשם קביעת מרכז חייו של אדם.

מנוסח הגדרת תושבות, לגבי יחיד לאחר תיקון 132, אנו רואים כי על מנת להכריע במבחן זה יש לבחון את מכלול הנתונים שפורטו לעיל. לאחר בחינת הנתונים, יוכרע מקום התושבות לפי המדינה, אליה יש ליחיד את מירב הקשרים והזיקות.

מניסיון המחברים, מדובר במבחן קשה ליישום, וידוע לנו כי רשויות המס בישראל מקשות על יחידים, ולא נוטות לראות בהם תושבי מדינה אחרת לפי מבחן מרכז האינטרסים החיוניים, במשך מספר השנים הראשונות שלאחר המעבר למדינה האחרת. חריגים לנוהג זה חלים כאשר עסקינן ביחידים אשר נולדו בחו"ל או בבעלי משפחה מורחבת שם וכן, כך יהיה ככל הנראה, מקום בו בהתאם לחזקות המתבססות על ימי שהייה לא רואים ביחיד משום תושב ישראל. מאחר שמדובר במבחן שמצריך יישום קפדני, לא ניתן לקבוע האם מרכז האינטרסים החיוניים של עובד פלוני הינו בחו"ל, ללא בחינת העובדות הספציפיות של כל מקרה ומקרה לגופו (אלא אם אין מתקיימות החזקות לשם היותו תושב ישראל בהתאם לתקופת שהייה).

²⁰³ עניין **משה ורבקה רז** (לעיל, הערה 151), ה-10.

²⁰⁴ עניין **גונן** (לעיל, הערה 151).

²⁰⁵ ראו דיונו לעיל בנושא שינויים בהגדרת תושבות.

עוד חשוב להדגיש כי באם נדרשים למבחן מרכז האינטרסים החיוניים, יש חשיבות גם לשאלת זהותו של המעסיק - האם עסקינן במעסיק תושב ישראל, שאז המדובר בזיקה הקושרת את העובד לישראל, או במעסיק זר. שאלה זו כלולה, כאמור לעיל, ברשימת הזיקות בהן יתחשבו כדי לזהות את המדינה אליה קשור העובד במירב הזיקות. זאת, להבדיל ממבחן בית הקבע, בו שאלת זהותו של המעסיק אינה מעלה ואינה מורידה לקביעת מקום התושבות של העובד.

בחוזר נ.מ.ה. 8/2002 כלולה התייחסות קצרה למבחן מרכז האינטרסים החיוניים²⁰⁶. עמדת מס הכנסה בנושא מבחן זה חוזרת על דברי ההסבר למודל ה-OECD שעיקרם הובא לעיל, ואף מביאה את הדוגמה שהובאה לעיל מדברי ההסבר: אם קשריו המשפחתיים והאישיים של הנישום נשארו במדינה הראשונה, ייתכן שמרכז האינטרסים שלו נשאר בה, למרות רכישת בית נוסף במדינה מתקשרת האחרת²⁰⁷.

אם לא ניתן לקבוע את מקום מרכז האינטרסים החיוניים של היחיד, יש לפנות למבחן נוהג המגורים.

5.3.3.3 מבחן "המקום שבו הוא נוהג לגור" - Habitual adobe

במבחן זה יש לבדוק את המקום בו נוהג היחיד לגור - שם ייקבע מקום תושבותו. לפי דברי ההסבר למודל ה-OECD, מבחן זה הוא מבחן כמותי, ולפיו יש למנות באיזו משתי המדינות הוא נוהג לגור תקופה ממושכת יותר במהלך השנה. המדינה בה הוא שהה במשך תקופה מספקת וארוכה יותר, תיחשב מקום התושבות של היחיד²⁰⁸. יודגש, כי בחישוב אורך השהות במדינה מסוימת אין הכוונה לשהות בבית הקבע בלבד, אלא לכל שהות שהיא בכל מקום באותה המדינה²⁰⁹. עוד נקבע בדברי ההסבר כי יש חשיבות לשאלה כמה זמן נעדר הנישום בין שהות לשהות.

²⁰⁶ חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-3, פסקה 2.3.

²⁰⁷ ראו לעיל, הערה 200.

²⁰⁸ ראו דברי ההסבר למודל ה-OECD (לעיל, הערה 178), 6-C(4), פסקה 17.

²⁰⁹ שם, שם.

ככלל, אמנות המס אינן קובעות את תקופת הזמן שבה יש לבצע את ההשוואה, אך נראה כי ההשוואה צריכה להשתרע על תקופת זמן ארוכה דיה כדי להגדיר באופן יעיל אם היחיד אכן נהג לשהות במדינה הנדונה²¹⁰.

לפי דברי ההסבר, מבחן משנה זה מטפל בשני מצבים שונים: כאשר ליחיד יש "בית קבע" הזמין לרשותו בשתי המדינות המתקשרות ולא ניתן לקבוע היכן ממוקם מרכז חייו; וכאשר אין ליחיד "בית קבע" הזמין לרשותו באף אחת מהמדינות המתקשרות²¹¹. במצבים אלו תוכרע התושבות לפי מבחן המקום שבו הוא נוהג לגור.

עוד קובעים דברי ההסבר כי במצב הראשון בו עומד לרשות היחיד בית קבע גם בישראל וגם בחו"ל, העובדה כי הוא נוהג לגור באחת משתי הדירות יותר מאשר בשנייה הינה נסיבה אשר, במקרה של ספק היכן ממוקמים האינטרסים החיוניים של היחיד, תטה את הכף לעבר המדינה בה הוא שהה לעיתים יותר תקופות²¹². על-כן, מומלץ כאמור לדחות את המעבר לישראל קרוב ככל האפשר לסוף שנת המס, ואז גם אם ייקבע כי ליחיד יש שני בתי קבע בשנת המס, ייחשב היחיד תושב זר הואיל ושהה בחו"ל תקופה ממושכת יותר מאשר בישראל.

במצב השני בו אין לנישום בית קבע באף אחת מהמדינות המתקשרות (דברי ההסבר נותנים לדוגמה יחיד הנוהג לגור בבתי מלון שונים בכל ביקור בכל אחת מהמדינות), תוכרע התושבות גם כן על-פי מבחן זה.

בחוזר נ.מ.ה. 8/2002 כלולה התייחסות קצרה למבחן המקום בו הוא נוהג לגור²¹³. עמדת מס הכנסה בנושא מבחן זה חוזרת על דברי ההסבר למודל ה-OECD שעיקרם הובא לעיל.

אם לא ניתן להכריע במבחן זה, בין אם היחיד נוהג לגור בשתי המדינות או שהוא אינו גר באף אחת מהן, נפנה למבחן האזרחות.

5.3.3.4 מבחן האזרחות - Nationality

לפי מבחן זה, היחיד יהיה תושב המדינה שהוא אזרח שלה²¹⁴.

²¹⁰ שם, שם. דעה דומה מביעים המלומדים קלוגמן וקפוטא (לעיל, הערה 178), 78.

²¹¹ שם, פסקה 16.

²¹² שם, פסקה 17.

²¹³ חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-3, פסקה 2.4.

בחוזר נ.מ.ה. 8/2002 כלולה התייחסות קצרה למבחן האזרחות²¹⁵. עמדת מס הכנסה בנושא מבחן זה הינה כי מבחן זה הינו מבחן עובדתי גרידא, בו נדרש לבחון את אזרחותו של אותו יחיד על-פי תעודת האזרחות שהוא מחזיק. החוזר מפנה את תשומת הלב למקרים בהם אדם ויתר על אזרחותו²¹⁶.

5.3.3.5 הסכמה הדדית - Mutual Agreement

אם היחיד הוא אזרח של שתי המדינות, או שאינו אזרח של אף אחת מהן, רשויות המס בשתי המדינות ישאפו לפתור את שאלת התושבות תוך הסכמה הדדית. יודגש כי אמנות המס אינן מסתפקות במתן סמכות לרשויות בנידון, אלא מחייבת אותן לפתור את הבעיה, ולהכריע בצורה ברורה בדבר מקום התושבות של היחיד²¹⁷.

²¹⁴ Citizen, לפי האמנה בין ארצות-הברית לישראל, ו-National לפי ה-OECD.

²¹⁵ חוזר נ.מ.ה. 8/2002 (לעיל, הערה 179), ג-3, פסקה 2.5.

²¹⁶ שם, שם.

²¹⁷ ראו, למשל, סעיף 4(2)(ד) אמנה בין ממשלת הונגריה ובין ממשלת ישראל מ-1991 בדבר מניעת מיסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מיסים על הכנסה (כ"א 31, עמ' 321).